

**A. I. Nº** - 279694.0201/14-3  
**AUTUADO** - UNIMARKA DISTRIBUIDORA S/A.  
**AUTUANTE** - OTÁVIO AUGUSTO LABORDA FERNANDES  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 04.02.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0004-02/19**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. VENDAS REALIZADAS PARA CONTRIBUÍNTES NESTE ESTADO. **a)** RETENÇÃO A MENOR. Infração parcialmente subsistente. **b)** FALTA DE RETENÇÃO. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 24/06/2014, exige ICMS no valor histórico de R\$93.554,76 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (07.02.02): Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme relatório analítico no CD anexo (Pg. 32) e amostra de 5 folhas às pag. 18 a 22, nos meses outubro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011 e 2012. Valor histórico: R\$67.366,89. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 (07.02.03): Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, conforme relatório analítico no CD anexo (Pg. 32) e amostra de 5 folhas na Pg. 23 a 27, nos meses outubro a dezembro de 2010, janeiro a dezembro de 2011 e 2012. Valor histórico: R\$26.187,87. Multa de 60%.

O Autuado, às fls. 33 a 47 dos autos, apresenta defesa e, inicialmente, relata quanto à tempestividade, reproduz as infrações, citando seus anexos e argumentos defensivos:

Alega a total improcedência do Auto de Infração em face do art. 372, I, §3º do RICMS (transcreve), aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, o qual prevê que caso o imposto não seja retido ou recolhido antecipadamente, deve ser exigido na fronteira.

Sustenta que se pode extrair da referida norma: primeiro, a alegada infração simplesmente não aconteceu, já que, do contrário, o imposto teria sido exigido na fronteira e não agora, por meio de auto de infração; e, segundo, ainda que tenha ocorrido a alegada infração, não se pode mais exigir o imposto deste contribuinte, pois o momento para a sua cobrança já há muito passou, dado que deveria ter sido cobrado na fronteira, sendo assim, o auto de infração não tem como prosperar, razão pela qual pugna-se pela sua insubsistência e arquivamento.

Alega outro motivo de insubsistência do Auto de Infração em face do art. 372, inciso III, c/c o art. 125, inciso II, alínea I, item 1, e o art. 353, inciso II, todos do RICMS/BA. Salienta que o lançamento tributário ora impugnado se mostra inviável por contrariar o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.

Explica que o imposto exigido seja retido na fonte por um sujeito passivo, seja na condição de responsável solidário, seja na condição de responsável por substituição tributária, corresponde ao imposto devido pelos contribuintes subsequentes à operação, sendo que tal imposto não é devido por aquele de quem se exige a retenção, mas por terceiros contribuintes que realizarão os fatos geradores da obrigação tributária em questão.

Assevera que não pode ser cobrado daquele de quem se exige a retenção do imposto que, de fato, não tenha retido na fonte, pois, do contrário, estar-se-á exigindo o imposto de quem não é seu verdadeiro contribuinte e que sequer terá como se ressarcir junto aos seus verdadeiros contribuintes, ao passo que a Fazenda Pública Estadual tem o poder/dever de fiscalizar e exigir o referido imposto dos contribuintes baianos que tenham adquirido as mercadorias sem, eventualmente, a retenção do ICMS caso os mesmos não tenham recolhido espontaneamente o imposto devido por suas próprias operações.

Cita e reproduz o art. 372, inciso III, determina que, nas operações interestaduais, não tendo o remetente efetuado a retenção, o imposto será exigido na forma do art. 125, inciso II, alínea i, item 1, ou seja, do contribuinte baiano (adquirente) na entrada da mercadoria no território baiano. Destaca que a ilegitimidade passiva tributária deste contribuinte, resta caracterizada também, pelo disposto no art. 353, inciso II, do RICMS/Bahia. (transcreve).

Pugna pela total insubsistência do auto de infração.

Alega a impossibilidade de “refiscalização” de período já fiscalizado em afronta ao art. 149 do CTN. Pugna pela exclusão do período de out/2010 da apuração contida no lançamento tributário. Esclarece que o referido período de apuração já havia sido objeto de fiscalização por meio de auto de infração anterior, de nº 281078.0008/10-2, já discutido, revisado e cujo saldo remanescente foi devidamente liquidado/quitado.

Aduz que como a “refiscalização” somente é possível nas hipóteses elencadas taxativamente no art. 149 do CTN (transcreve) e sendo que nenhuma delas se aplica neste caso, a inclusão do período de apuração out/2010 neste novo lançamento tributário se mostra impossível.

Solicita revisão dos equívocos no lançamento tributário, com drástica redução. Disse que é contribuinte atacadista com grande movimentação de mercadorias para o Estado da Bahia (e para diversos outros, onde tem atuação). Pontua que face da grande movimentação e diante da complexidade do sistema tributário, que contam com legislação específica por cada Estado da Federação, não se descarta a hipótese de que equívocos de apuração podem acontecer (até porque a legislação muda com uma frequência muito rápida, ora incluindo-se produto no regime da substituição tributária, ora para modificação de margem de valor agregado para cálculo da substituição tributária, dentre outras alterações constantes).

Salienta que vem trabalhando incessantemente e investindo muito na aquisição de softwares e consultorias para reduzir ao máximo qualquer equívoco de apuração e, mesmo em operações da ordem de milhões de reais que realiza, é com grande surpresa que recebeu um auto de infração com valor tão expressivo de apuração como o ora impugnado.

Registra que em uma análise minuciosa, linha a linha, das planilhas de apuração que lhe foram entregues pela fiscalização e que deram suporte ao lançamento, verificou equívoco maior que se deu no lançamento tributário e não na apuração deste contribuinte.

Disse que refez a apuração e concluiu que o total do Auto de Infração deve ser reduzido de R\$93.554,76 para R\$23.309,08, sendo reduzido a infração 1 para R\$22.231,90 e a imputação 2 para R\$1.077,18. Junta, em anexo e em formato eletrônico, para dar substanciamento a redução solicitada, (devido à grande quantidade de informações), os seguintes demonstrativos: “1º) Anexo 01 – Unimarka – Produtos Comercializados x MVA Aplicada na Auditoria Erros Fiscalização (Excel); 2º) Anexo 02 - INFRAÇÃO 1 – Demonstrativo Analítico – ICMS Antecipado a Menor\_Unimarka (Excel); e 3º) Anexo 03 – INFRAÇÃO 2 – Demonstrativo Analítico – ICMS Não Antecipado\_Unimarka (Excel)”.

Pontua que por meio do segundo arquivo citado, demonstra (produto a produto) os equívocos cometidos pela fiscalização e pela empresa na determinação da margem de valor agregado para efeito de apuração do ICMS devido por substituição tributária, apontando-se a correta MVA nas colunas AN e AR da planilha contida no Anexo 02, com o seu respectivo fundamento legal (item a item, isto é, produto a produto) indicado nas colunas J e K da planilha contida no Anexo 01 acima.

Destaca que já o terceiro arquivo, igualmente demonstra (produto a produto) os equívocos cometidos pela fiscalização e pela empresa ao considerar o que estaria e o que não estaria sob o regime da substituição tributária, em relação aos quais diz se pode constatar que a quase integralidade dos produtos informados no lançamento fiscal não estavam sujeitos ao regime da substituição tributária (vide colunas, NA, AR e AS da planilha contida no Anexo 03, com o seu respectivo fundamento legal, produto a produto, indicado nas colunas J e K da planilha contida no Anexo 01 acima).

Registra que os equívocos cometidos pela fiscalização ocorreram porque o contribuinte sequer foi comunicado do início da fiscalização, em razão do que sequer teve como argumentar com a fiscalização, previamente, tais equívocos que estariam por ser cometidos e que seriam levados à discussão no CONSEF, como de fato estão sendo levados agora.

Declara que se mantém à disposição da fiscalização e diante da firme convicção da lisura das suas operações. Acosta anexo, conforme fls. 45/46.

Requer que seja julgado totalmente insubsistente o auto de infração, arquivando-o em definitivo. Acrescenta que, caso não se declare totalmente insubsistente o auto de infração, solicita que seja acolhida a sua revisão, para que dele seja excluído o período de apuração out/2010 e os erros apontados nos demonstrativos que deram base ao lançamento tributário, oportunizando-se ao contribuinte, por fim, prazo para o recolhimento do saldo remanescente do lançamento tributário com as reduções legais aplicáveis às multas para a hipótese de pagamento dentro do prazo de impugnação.

Na informação fiscal, fls. 63/64, o autuante informa que a empresa, localizada no estado do Espírito Santo, possui inscrição estadual de contribuinte substituto tributário e é um atacadista com grande movimentação de mercadorias para o estado da Bahia. É possuidora de Regime Especial (Processo SIPRO 082.943/2007-0, anexo), recebendo o benefício para pagamento do ICMS decorrente da Substituição Tributária no dia 9 do mês subsequente ao das operações. Através deste Termo de Acordo a UNIMARKA DISTRIBUIDORA S/A, além de ser o sujeito passivo do ICMS ST por força de Convênios e Protocolos decorrente das operações com mercadorias destinadas a Bahia, a empresa fica responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada nas operações com as mercadorias destinadas à Bahia sujeitas a Substituição/Antecipação Interna que seriam devidos pelos respectivos destinatários no território baiano.

Salienta que o Termo de Acordo se aplica inclusive quando o destinatário, localizado neste Estado, possuir credenciamento para recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no seu estabelecimento, nos termos da Portaria nº 114/04, bem como nas transferências para sua filial atacadista aqui localizada.

Destaca que após verificação das operações praticadas, através da análise das Notas Fiscais eletrônicas, detectou que a empresa reteve a menor o ICMS ST decorrente de algumas operações com mercadorias elencadas no Anexo 88 do RICMS 1997 e Anexo Único do RICMS 2012 destinadas a Bahia (Infração 1). Acrescenta que também detectou que a empresa deixou de efetuar a retenção do ICMS ST e de efetuar o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações com mercadorias elencadas no Anexo 88 do RICMS 1997 e Anexo Único do RICMS 2012 realizadas para contribuintes localizados neste Estado (infração 2).

Verifica a peça defensiva, que passa a discorrer abaixo:

Quanto ao pedido de improcedência, alegando que se o imposto não foi retido ou recolhido antecipadamente, o tributo deveria ser exigido na fronteira (fl. 37). Continuando na mesma toada, repete que *“a infração simplesmente não aconteceu, já que, do contrário, o imposto teria sido exigido na fronteira”*.

Esclarece que a autuada é Contribuinte Substituto Tributário devidamente inscrito no Estado da Bahia, sendo que todos os fatos geradores objetos dessa autuação tiveram como data de ocorrência o último dia do mês e suas respectivas datas de vencimento o dia 09 do mês

subsequente. Afirma que não devem prosperar as alegações expostas nesse item pela autuada. Ademais, caso prosperasse essas alegações, seria ignorado o Art. 173 do CTN (reproduz).

Sobre a alegação, páginas 37 e 38, de que o imposto deveria ter sido cobrado dos contribuintes substituídos, posto que *“corresponde ao imposto devido pelos contribuintes subsequentes à operação”*, já que estes é que realizarão os fatos geradores da obrigação tributária em questão, transcrevendo o Art. 372 do RICMS. Na mesma linha de argumentação, ainda de forma equivocada, cita a ilegitimidade passiva tributária citando o Art. 353 do RICMS.

Ressalta que o contribuinte se esqueceu apenas de citar o Art. 373 do RICMS (transcrito), que trata da obrigação dos contribuintes remetentes localizados em estados signatários de convênio ou protocolo efetuarem o recolhimento e a retenção do imposto em favor da Bahia.

Assevera que essa obrigação do sujeito passivo substituto é a base do instituto da substituição tributária, caso a escolha do responsável pela retenção e recolhimento do ICMS ST ficasse a cargo do remetente, toda a filosofia do sistema estaria comprometida. Acrescenta o fato da empresa em foco ter assinado um Termo de Acordo em que se compromete a efetuar a antecipação tributária em nome dos seus destinatários na Bahia, conforme citado anteriormente.

Sobre o pedido de exclusão do período de outubro de 2010, sendo que o mesmo já havia sido fiscalizado, diz que o Art. 149 do CTN colocado na peça defensiva às fls. 40 trata de revisão de lançamento, o que não é o caso. Afirma que se tratam de novos fatos geradores constatados e não de revisão de lançamento. Portanto, sustenta que não há ofensa ao dispositivo do CTN supramencionado. Salienta que nenhum período de 2010 havia sido homologado até o momento da presente autuação.

Lembra a solicitação do acolhimento de diminuição do quantum devido, no qual reconhece seus equívocos cometidos nas operações apontadas neste lançamento de ofício. Cita ainda, ser contribuinte atacadista com grande movimentação de mercadorias, por isso sujeito falhas devido à complexidade e rápida motilidade da legislação tributária.

Discorda o autuante de todas as alegações desse item apontadas pela autuada, pois para tanto, anexa nesta informação fiscal a fonte de cada tipo de produto sujeitos à Substituição/Antecipação Comercializados pela autuada, a fim de que o douto Conselho verifique a origem de cada MVA aplicada. Apesar de anexar esse documento, aduz que não ver razão para nova ciência da autuada, já que se trata apenas do resumo do anexo 1 (fls. 13 a 17), cujo contribuinte tomou ciência na íntegra no CD anexo originalmente entregue à autuada. Aliás, o mesmo CD que propiciou ao contribuinte elaborar sua peça defensiva.

Observa que em toda a peça defensiva, a autuada procura apenas ganhar tempo e protelar o pagamento do débito fiscal apurado, fazendo alegações inconsistentes. Afirma que não foi apresentado provas que pudesse elidir o lançamento de ofício, tendo assim, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção da legitimidade da autuação Fiscal. Solicita ao douto Conselho de Fazenda, a manutenção na sua totalidade, do presente Auto de Infração.

Na fl. 74, o então relator da 2ª JJF, na época, converte os autos em diligência à INFAZ de origem para que o autuante elabore nova informação fiscal, abrangendo todos os aspectos da peça defensiva com fundamentação, considerando o disposto no art. 127, §6º do RPAF/99, inclusive elaborar novos demonstrativos de débito das infrações, caso tenham sido reduzidas, por força do convencimento das razões defensivas. Após cumprir a diligência e anexar os novos elementos ao PAF, intimar o sujeito passivo, fornecendo-lhe, sob recibo, cópia dos documentos produzidos e abrindo prazo de 10 (dez) para se manifestar caso queira.

Em nova informação fiscal solicitada pela JJF em forma de diligência, fls. 79/81, o autuante passa a cumprir a diligência, no qual informa que efetuou conferência nos arquivos, nas Notas Fiscais eletrônicas e nas fiscalizações já efetuadas anteriormente na empresa autuada, no qual, o mesmo diz que reconsiderou o posicionamento em relação à classificação do NCM de alguns produtos, acatando os argumentos da autuada, o que resultou em alteração para menos do valor devido no

período apurado, chegando a zerar o débito em alguns meses. Destaca que refez os cálculos, conforme o Demonstrativo de Débito de fls. 81, sendo reduzido o Auto de Infração de R\$93.554,76 para R\$23.033,51 (Infração 1 no valor de R\$21.979,03 e Infração 2 no valor de R\$1.054,48).

Conclui que diante dos fatos e tendo sido realizada a revisão dos valores cujos cálculos estão em CD anexo, encaminhou o presente processo à SAT/DAT Metro/PPAF para que seja dada ciência ao autuado a fim de que, querendo, se manifeste a respeito das alterações processadas. Solicita do douto Conselho de Fazenda a Procedência Parcial do presente Auto de Infração.

Nas fls. 83/84, o contribuinte fora intimado para se manifestar, sendo que o mesmo se manteve silente.

Nas fls. 86 e 87, constam extratos do SIGAT referente ao reconhecimento parcial do Auto de Infração no valor de R\$23.033,49.

## VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos. Portanto, o presente lançamento se encontra livre de mácula que o possa inquinar de nulidade.

O Auto de Infração exige ICMS em razão das seguintes irregularidades: i) Reter e recolher a menos o ICMS devido por substituição tributária e, ii) Não reter e não recolher o ICMS devido por substituição tributária. Em ambos os casos relativos à operação interestadual realizada para contribuintes localizados neste Estado.

Devo registrar, por fazer-se mister, que muito embora a infração 01 tenha sido descrita como “*Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição (...)*” o que se verificou dos autos foi que a Impugnante, em verdade, reteve a menos o ICMS devido e portanto, por conseguinte, também recolheu a menos. Evidencia-se também que não houve dúvida desta interpretação por parte da defesa que inclusive alegou não ser possível ser responsabilizada já que finda a operação não teria mais como exigir esta diferença dos seus adquirentes.

A Autuada é responsável tributária na condição de sujeito passivo por substituição, em razão de convênios e protocolos, que impõe esta exigência tributária por ocasião de suas vendas interestaduais, Regime Especial que celebrou junto ao Estado da Bahia, como se verifica das operações objeto da autuação, em que a Impugnante realizou operações de vendas de mercadorias para empresas inscritas no cadastro de contribuintes do contribuintes do Estado da Bahia, estando à mesma sediada no Estado do Espírito Santo.

Nessa esteira, reputo descabida a alegação defensiva de que o imposto deveria ter sido exigido na fronteira e não por meio de auto de infração, pois segundo estabelece a cláusula sexta do Convênio ICMS 81/93, em regra, os recolhimentos do ICMS devidos por substituição tributária, por força de convênios e protocolos, devem ser recolhidos por GNR – GUIA NACIONAL DE RECOLHIMENTO, Veja:

*“Cláusula sexta O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - GNR, em agência do banco oficial da unidade federada destinatária, ou na sua falta, em agência de qualquer banco oficial signatário do Convênio patrocinado pela Associação Brasileira dos Bancos Comerciais Estaduais - ASBACE, localizada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do Governo em cujo território se encontra estabelecido o adquirente das mercadorias, ou, ainda, na falta deste, em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada.”*

Sendo assim, afasto essa alegação defensiva.

Em relação à alegação defensiva de que para as mercadorias em relação às quais não havia

acordo interestadual, mas estavam enquadradas no regime de substituição tributária pela legislação interna do Estado da Bahia (art. 353, II, do RICMS-BA), em face do art. 372, inciso III, c/c o art. 125, inciso II, alínea I, item 1, o Auto e Infração teria incorrido em ilegitimidade passiva, pois deveria ter sido lavrado contra os adquirentes da mercadoria, lembro que, conforme bem registrou e comprovou o Autuante, a Impugnante é possuidora de Regime Especial (Processo SIPRO 082.943/2007-0, anexo), recebendo o benefício para pagamento do ICMS decorrente da Substituição Tributária no dia 9 do mês subsequente ao da retenção do imposto substituído.

Através deste Termo de Acordo a UNIMARKA DISTRIBUIDORA S/A, além de ser o sujeito passivo do ICMS ST por força de Convênios e Protocolos decorrente das operações com mercadorias destinadas a Bahia, a empresa fica responsável, como contribuinte substituto, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes ou à entrada nas operações com as mercadorias destinadas à Bahia sujeitas a Substituição/Antecipação Interna que seriam devidos pelos respectivos destinatários no território baiano. Portanto descabe também este argumento.

Quanto a alegação de que o lançamento referente ao mês outubro/2010 já havia sido objeto de autuação anterior através do auto de infração de nº 281078.0008/10-2, entendo que tal argumento resta prejudicado pelo fato de que o Autuante afastou do lançamento em tela a exigência tributária quanto a este período em nova planilha elaborada por ocasião do atendimento a diligência requerida às fls. 74.

Adentrando ao mérito, verifiquei os questionamentos apresentados pela defesa em planilhas, onde constam os seguintes demonstrativos:

*“1º) Anexo 01 – Unimarka – Produtos Comercializados x MVA Aplicada na Auditoria\_Erros Fiscalização (Excel); 2º) Anexo 02 - INFRAÇÃO 1 – Demonstrativo Analítico – ICMS Antecipado a Menor\_Unimarka (Excel); e 3º) Anexo 03 – INFRAÇÃO 2 – Demonstrativo Analítico – ICMS Não Antecipado\_Unimarka (Excel)”.*

Constatei que o Autuante atendendo a diligência já referida acima, refez o levantamento fiscal de modo que acatou os argumentos defensivos, resultando na redução da exigência fiscal conforme o Demonstrativo de Débito de fls. 81, restando na correção do Auto de Infração de R\$93.554,76 para R\$23.033,51 (Infração 1 no valor de R\$21.979,03 e Infração 2 no valor de R\$1.054,48). Verifiquei que o novo levantamento fiscal foi apresentado em mídia eletrônica constante do CD às fls.82.

Intimada a se pronunciar acerca do resultado da diligência em tela, conforme documento à fl. 83, a Impugnante silenciou, entretanto recolheu o saldo remanescente ali indicado, confirmando a sua concordância com o resultado da mesma.

Voto, portanto, pela procedência parcial acatando as correções propostas pelo Autuante que resultou na redução do Auto de Infração de R\$93.554,76 para R\$23.033,51 (Infração 1 no valor de R\$21.979,02 e Infração 2 no valor de R\$1.054,47).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279694.0201/14-3**, lavrado contra **UNIMARKA DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.033,49**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR